

# **YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ**

**I- 3568 SAYILI YASADAN ÖNCE**

**II- 3568 SAYILI YASADAN SONRA**

- + Dün**
- + Bugün**
- + Yarın**

Süleyman Genç YMM

## **A-SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ**

**1-3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun Yürürlüğe Girmeden Önceki Dönemde Mesleğimizin Durumu**

- a) Muhasebecilik Mesleği Açısından;*
- b) Mali Müşavirlik Mesleği Açısından*
- c) Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Açısından*

**2- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun Yürürlüğe Girdikten Sonraki Dönemde Mesleğimizin Durumu**

***a) 3568 Sayılı Kanunla Kurulan Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinden İşletmeler ve Maliye Bakanlığı Ne Gibi Faydalar Sağlamıştır***

- aa- YMM'lerin Düzenlediği KDV İade Raporları Bakımından*
- bb- Mükelleflerin Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Tasdiki İçin YMM'lerin Düzenledikleri Raporlar Bakımından*

### **B- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

#### **1-Genel Olarak**

***a- YMM'lerin Sorumluluğu***

*aa-3568 sayılı Yasa'nın amacı*

*bb-Tasdikin Tanımı*

*cc-Tasdikin Amacı*

*dd-Yeminli Mali Müşavirin Sorumluluğunun Tartışılması*

***b- YMM'ler için Tasdik Norm ve Denetim Standartlarının Hazırlanıp Uygulanması Zorunlu***

***Hale Getirilmelidir***

*aaTasdik Sorumluluğunun Yasal Sınırları*

*bb-Disiplin Hukuku ve YMM*

**3-YMM'nin Mevzuatı Yorum Farkından Doğan Sorumluluğunun Çerçevesi Çizilmelidir**

**4-Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Tasdik ve Denetim Raporun Bağlanması Uygulanması Kademeli Olarak Zorunlu Hale Getirilmelidir**

**5-Kolay ve Uygulanabilir Adil Bir Vergi Sisteminin Kurulması İçin YMM'lerden Yararlanılmalıdır**

**6-3568 Sayılı Kanun 28 Yıllık Uygulama Işığında Değişikliğe Tabi Tutulmalıdır**

**7-Diğer Öneriler**

***a-Bakanlık Elemanları Tarafından Düzenlenecek Sorumluluk Raporunun Disipline Sevki İçin Bir Komisyon Oluşturulmalı ve Komisyonunda YMM'ler de Yer Almalıdır***

***b- Mükellef Nezdinde Saptanan Küçük matrah Farkları İçin İdare YMM Sorumluluk Raporu Düzenlenmemelidir***

***c-Yıllık Gelir, Kurumlar Vergisi Beyannamelerini YMM'lere Tasdik Ettiren Mükelleflere İncelemelerde Öncelik Verilmemelidir***

***d- KDV İadelerinin Hızlandırılması İçin YMM'lerin Performansı Değerlendirilmelidir***

## **A-SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ**

### **1-3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun Yürürlüğe Girmeden Önceki Dönemde Mesleğimizin Durumu**

Bilindiği gibi 3568 sayılı meslek kanunu 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Kanun'un yürürlüğe girmeden önceki durumunu şöyle özetleyebiliriz.

#### ***a) Muhasebecilik Mesleği Açısından;***

Türkiye'de muhasebecilik mesleğinin tarihçesine kısa bir göz atmak gerekirse; Osmanlı Devleti çift yanlı kayıt yöntemi ile 19. yüzyılın ikinci yarısında tanışırken Avrupa'da çift yanlı kayıt yönteminin geliştirilme çabaları yaşanıyor ve özellikle muhasebe bilim olma uğraşısını tamamlamaya çalışıyordu. Batı dünyasında kurumsal tartışmalar ancak 20.yüzyılda son bulmuş ve çift yanlı kayıt sisteminin yükselişi, gelişmesi ve küreselleşmesi bu yüzyılda gerçekleşmiştir.

Osmanlı'da çift yanlı kayıt yöntemine devlet muhasebesine kısa sürede geçiş, öteden beri uygulanan devlet kayıt sisteminin varlığı sayesinde mümkün olmuştur. Ama Osmanlı'da özel kesimin muhasebe kültürü çok düşük seviyede olduğu için, çift yanlı kayıt yönteminin özel kesimce benimsenmesi, ancak cumhuriyet döneminde mümkün olabilmıştır. Muhasebe eğitime 19.yüzyılın ortalarından itibaren önem verilmeye başlanmıştır. Ortaokul düzeyinde muhasebe eğitimi veren ilk kurum Mekteb-i Rüşdiye'dir. Lise düzeyinde ise Mekteb-i İdadiye ve 1869'da kurulan Mektebi-Sultani'dir. Muhasebe eğitimi veren yüksek öğretim kurumları ise Darulfünun(1863), Mektebi Mülkiye (1858-1859), Hukuk Mektebi'dir.

Ülkemizde çift yönlü kayıt sisteminin gelişmesinde yaşanan gecikme muhasebe kültürünün azlığı yanında, sermaye birikiminin sağlanamaması, üretim ve ticaret deneyimine sahip olunamaması gibi nedenlerden kaynaklanmıştır. Durum böyle olunca bu mesleğe gereksinim duyan sanayicinin ve tüccarın az olması, mesleği gelişmesinde istenilen ivmeyi kazandıramamıştır. Cumhuriyetin ilanından sonraki dönemde özel sektörün gelişmemişliği göz önünde bulundurularak devlet eliyle sanayi yatırımları yapılmaya başlanmıştır. Bu tesislerin bir çoğu Sovyetler Birliği'nin desteğiyle kurulmuş ve muhasebe sistemi oradan aynen ülkemize getirilmiştir.

1950 yılında yapılan vergi reformu ile ticaret ve sanayi işletmeleri modern vergicilikle tanışmış oldu. VUK'nu tüccar ve sanayicilere defter tutma zorunluluğu ve bazı hesapların çift yönlü muhasebe kaydıyla muhasebeleştirilmesi mecburiyeti getirmiştir. Piyasada mükelleflerin hesaplarını tutan muhasebeciler üniversite ve akademilerde öğrendikleri çift yönlü kayıt sistemini kendi yöntemlerine göre uygulamışlardır Bu durum aynı işlemi yapan mükelleflerin her muhasebecisi benzer veya farklı hesaplarla kayıtlarını tutuyorlardı. Bu kayıtlara göre çıkarılan tabloların birbirleriyle karşılaştırılmalarına olanak bulunmadığı gibi denetimleri de zordu.1950-1990 yılları arasında büyük sanayi işletmeleri, Devletin işletmelerinde belli bir muhasebe disiplini içinde yetişen muhasebe elemanlarını zamanla kendi bünyelerine transfer etmiş ve

muhasebelerine bir düzen verebilmişlerse de piyasada genel geçer uygulanan tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planı mevcut değildi. 3568 sayılı Meslek Yasası'nın yürütücüsü olan Maliye Bakanlığı, VUK'nun 175 ve mükerrer 257'nci maddesinden aldığı yetki ile "1 numaralı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği"ni hazırlamış ve 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlamıştır. Bu tebliğ muhasebenin temel kavramlarını, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planı ve işleyişi konularını içermektedir. Her ne kadar Maliye Bakanlığı'nın, sanayi ve ticaret sektörünü ilgilendiren muhasebe konusuna el atması eleştiri konusu yapılmış ise de bu organizasyonu yapacak ve uygulamasını denetleyebilecek başka bir başka kamu kuruluşu bulunmamaktaydı.

### ***b) Mali Müşavirlik Mesleği Açısından***

1990 yılından önce mali müşavirlik mesleğini yapanlar günün ihtiyaçlarına göre işletmelerin muhasebe ve vergi konularındaki sorunlarını çözmeye çalışmaktaydı. Ancak bu kişilerin yaptıkları iş nedeniyle işletmelere ve kamuya karşı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktaydı. Mükellefin mali müşavire danıştığı bir konuda aldığı fikir işine geliyorsa uyuyor gelmiyorsa kendi bildiğini yapıyordu. Mali müşavirlerin önemli bir kısmı ise müşterisinin bu tercihi sorun yapmıyordu. Muhasebe ve organizasyon konusunda mali müşavirlik yapanlar genelde piyasada yetişen elemanlardı. Vergi konusunda danışmanlık hizmetini daha çok Maliye Bakanlığı'nda çalıştıktan sonra emekli olan veya istifa ederek ayrılan denetim elemanları ve piyasada vergi konusunda çok iyi yetişmiş muhasebeciler vermekte idi. Serbest muhasebeci mali müşavirin vergi müşavirliğinden dolayı ne müşterisine nede Maliye Bakanlığı'na karşı yüklenebileceği bir sorumluluk bulunmamaktaydı. İşletmenin prensiplerine göre bazıları müşavirden düşük fatura kesmesini veya hiç fatura düzenlememesini talep edebilmekte idi.

3568 sayılı Kanunla birlikte piyasada muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğini yapanlardan belli koşulları taşıyanlar sınavsız olarak meslek kanununun kapsamına dahil edilerek çalışma ruhsatı alabilmişlerdir.

### ***c) Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Açısından***

3568 sayılı Yasa'dan önce böyle bir meslek bulunmamaktaydı. 3568 sayılı yasa ile dünyada örneği bulunmayan bir meslek biraz da Türkiye'nin ihtiyacından doğmuş oldu. Başlangıçta bu meslek Maliye Bakanlığı'nın denetim birimlerinde çalışıp emekli olan veya istifa ederek piyasada mali müşavir olarak çalışan denetim elemanlardan ve özel sektörde belli büyüklüğün üstündeki işletmelerin mali tablolarını imzalayan yetkili muhasebecilerden kurulmuştur. Yasadan doğan müktesep hak uygulamaları bittikten sonra mesleğe giriş sınavla olmuştur.

## **2- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun Yürürlüğe Girdikten Sonraki Dönemde Mesleğimizin Durumu**

Yukarıdaki bölümde özetlediğimiz gibi yasadan önce vergi ve muhasebe danışmanlığı yapan kişilerin hiç bir sorumluluğu bulunmamaktaydı. 3568 sayılı Kanun'la bu durum tamamen değişmiştir. Biz burada konumuz itibarıyla YMM'lik mesleği bakımından meydana gelen gelişmelere değineceğiz.

***a) 3568 Sayılı Kanunla Kurulan Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinden İşletmeler ve Maliye Bakanlığı Ne Gibi Faydalar Sağlamıştır***

Kanun'un yeni uygulanmaya başlandığı 1990'lı yıllarda YMM unvanını kazanmış olan bazı meslektaşlarımız gerek KDV iade raporlarının gerekse gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin denetim ve tasdikine ilişkin raporların yazılmasına, kendilerini sorumluluk altına sokacağı gerekçesiyle, yoğun karşı çıkışlarda bulunarak rapor düzenlememişlerdir. Başta İstanbul YMM Odası olmak üzere bazı odalarımız bu yaklaşımı doğru bulmamış yeni uygulamanın mesleğimizi geliştireceğine, mükellefleri belli ölçülerde idareye karşı güvence altına alacağına, mükellefle idare arasında bir köprü vazifesi göreceğimizden vergi barışına katkı sağlayacağına olan inançlarını ısrarla savunmuşlardır. Sonuç olarak yeni duruma itiraz eden YMM'lerin görüşleri genel kabul görmemiştir. Süreç içinde mesleğimiz için öngörülen beklentilerin bir kısmı gerçekleşmiştir. Bunun en önemli kanıtı bu gün itibariyle yaklaşık 30 bine yakın mükellefin hiç bir zorunluluk olmadığı halde yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesini YMM'lere imzalatırması ve onlardan aldığı denetim ve tasdik raporunu idareye vermeleridir. Böyle bir uygulamanın Türkiye'de başkaca bir örneği bulunmamaktadır.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin tanımı, işlevi, hazırladığı raporların niteliği, amacı, sorumluluk sınırları, meslek mensupları ile Maliye Bakanlığı arasında ilk günden beri tartışılmaktadır ve bundan sonra da doğal olarak tartışılmaya devam edecektir. 2018 yılı itibariyle yeminli mali müşavirlik mesleğine ihtiyaç bulunup bulunmadığı konusundaki tartışmalar geride bırakılmış, şu an kamu idarelerince yapılan her hukuki düzenlemede meslek mensuplarına bir işlev yüklenir hale gelmiştir.

Mali İdare dışındaki bir çok idari birim, işlemleriyle ilgili olarak yeminli mali müşavirlerce hazırlanacak rapor talebinde bulunmakta ve bu raporlar ışığında işlemlerini güvenlik içinde yürütmektedirler. Geline bu nokta mesleğimiz açısından oldukça gurur vericidir.

***aa-YMM'lerin Düzenlediği KDV İade Raporları Bakımından***

Maliye Bakanlığı yeminli mali müşavirlere KDV iadesi raporu düzenleme yetkisini kullandırmayı 18.02.1990 tarih ve 20437 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 numaralı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği" ile yürürlüğe koymuştur. Bakanlık mükelleflerin ihraç ettiği mal ve hizmetler için ödediği KDV'ni nakit olarak geri alabilmesini kolaylaştırmak amacıyla teminat vermeksizin veya Bakanlık denetim elemanın incelemesine bağlı kalmaksızın YMM'nin düzenleyeceği raporu yeterli görmüştür. Bu Uygulamanın dayanağı 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde yer alan "Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir." hükmüdür.

Uygulamaya başlandığı 1990'lı yılların başlarında ilk uygulamayı yapan YMM'ler piyasa koşullarına uyumda zorluklar çekmişler ve bu nedenle sayılara az olsa bile bazı meslektaşlarımız ceza ve disiplin soruşturmalarına muhatap olmuşlardır. 1990'lı yıllarda piyasada kayıt dışılık %50'ye varan oranda yaygındı ve polisiye önlemleri bunu engellemek oldukça zordu. Günümüzde kayıt dışılık önemli oranda azalma göstermiş olmakla beraber halen Türkiye'nin en

önemli gündem maddelerinden biri sayılabilir. Ancak olaylardan hızlı bir şekilde deneyim kazanan YMM'ler 29 yıl boyunca yaptıkları titiz çalışmalar sonucunda KDV iade raporu düzenledikleri sektörlerde sahte belge uygulamasını hemen hemen sıfır noktasına getirebilmişlerdir. Şüphesiz bu neticenin alınmasında Bakanlığının desteğinin ve denetiminin de önemi büyüktür.

*bb- Mükelleflerin Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Tasdiki İçin YMM'lerin Düzenledikleri Raporlar Bakımından*

Maliye Bakanlığı'nca 23 Şubat 1995 tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 14 numaralı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği" ile mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin YMM'ler tarafından tasdikini uygulamaya koymuştur.

Maliye Bakanlığı, YMM'lere mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik yetkisini verirken kapanmış dönemi esas almayı ve uygulamayı mecburi hale getirmeyi düşünmekteydi. Örneğin YMM'ler, mükellefin 1994 yılı beyannamesini verdikten sonraki tarihte, 1995 yılının Mart veya Nisan ayından sonra, hesaplarını inceleyerek rapor düzenleyecekti. İstanbul YMM Odası'nın o günkü yönetimi bu uygulamanın sorunlu olacağı ve mükellefleri eğitici yönünün bulunmayacağı yönündeki görüşünü ısrarla savunmuştur. Şöyle ki; Hesap dönemi kapanmış ve beyannamesini vermiş olan bir mükellefin mali tablolarını inceleyen ve vergi matrahını olumsuz etkileyecek farklar bulan YMM, raporunu vergi dairesine verdiği anda dairenin mükellefe bu rapora göre vergi tarhiyatı yapamayacağı açıktı. YMM raporunda saptanan hataların yetkili bir vergi müfettişi tarafından ikinci bir rapora bağlanması keyfiyeti ortaya çıkacaktı. Böyle bir uygulama YMM'nin durumunu muhbir statüsüne indireceği gibi yasadan beklenen amacı da tahakkuk ettiremeyecekti. Ayrıca bu uygulamaya mükellefler için mecburi hale getirmek düşüncesi o tarih itibarıyla erkendi. Görüşlerimizin bir kısmını kabul eden Maliye Bakanlığı YMM'lerin cari dönemi denetleyip dönem kapandıktan sonra rapora bağlamayı kabul etmekle beraber belli ölçülerin üstünde kalan mükellefler için yıllık beyannameyi tasdik ettirme mecburiyeti getirmiştir. Ancak tasdik mecburiyeti 30 Temmuz 1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18 No.lu tebliğle yürürlükten kaldırılmıştır.

Mesleğimizin ikinci ve en önemli başarısı ise YMM'lerin işletmelerin yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdiki nedeniyle vergi dairelerine verdikleri denetim ve tasdik raporlarıdır. Halen mükelleflerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile ilgili olarak YMM'lere denetim ve tasdik raporu düzenleme mecburiyeti bulunmamakla beraber ülkemizde 30.000'e yakın mükellef bu raporları YMM'lerden alarak vergi dairelerine teslim etmektedirler. Mükellefleri bu yola iten güç nereden gelmektedir. Mükellef YMM raporunu Maliye İdaresine vermekle bir bakıma "Kayıtlarımı inceleyen ve beyanımı mevcut bulgular çerçevesinde onaylayan uzman bir kişinin raporunu veriyorum. Bu raporu yazan kişinin uzmanlığına güveniyorum ve size karşı dürüstçe hesap verebilirim" demiş olmaktadır. Raporu yazan YMM ise mükellefin herhangi bir durumda Maliye Bakanlığı'nca incelemeye alınması halinde hem kendi adına hem mükellef adına hesap vereceği endişesiyle işini en iyi şekilde yapma gayreti içindedir.

Sonuç olarak tasdik olayı mükellefle Maliye Bakanlığı arasında bir güven köprüsü kurmakta, vergi barışını sağlamakta ve tarafların sorumluluk bilincini geliştirmektedir.

Yasadan önce müşavirlik yapanların müşaviri oldukları mükellefin idarece incelenmesinden bir endişeleri bulunmamaktaydı. İnceleme sonucunda ortaya çıkan matrah farkı dolayısıyla mükellefin yargı yerinde savunmasını yapan müşavir ayrıca bu işten de para kazanmaktaydı. Sorumluluk esasına dayanmayan bu uygulama 3568 sayılı yasa ile sonlanmış bulunmaktadır.

## **B- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

### **1-Genel Olarak**

Meslek mensuplarının ürettikleri rapor sayısı ve bu raporlar çerçevesinde oluşan sorunlar dikkate alındığında problemlili konuların azımsanmayacak sayıda olduğu ortadadır. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası olarak, meslek standartlarını daha da geliştirmek, kamuda ve özel/tüzel kişi işletmeler nezdindeki güvenilirliğini sürdürmek için mesleğimizin tüm sorunlarını tartışmaya açmak zorunda olduğunu düşünmektedir. Bu tartışmayı tüm taraflarla birlikte yapmaya hazırız.

Her geçen yıl giderek işlevleri artan YMM'lerin yaptıkları işlerle ilgili sorumluluklarının tespiti, tespit yöntemlerinin tartışılması gereği doğmuştur. Bu bakımdan tasdik normlarının ve denetim standartlarının oluşturulup uygulamaya geçirilmesi, var olan sorunların çözülmesinde anahtar rol oynayacaktır. Öyle ki; tasdik normları ve denetim standartları sayesinde YMM'lerin işlerini gereği gibi yapıp yapmadıklarının ortaya konulabilmesinde, dolayısıyla meslek mensuplarının sonuçtan sorumlu olup olmayacaklarının tespitinde elle tutulur ölçütlere kavuşmuş olacaktır. Böylece kamunun iş sahiplerinin ve YMM'lerin beklentileri daha iyi karşılanacak, meslek korunup geliştirilebilecektir.

### **a- YMM'lerin Sorumluluğu**

#### **aa- 3568 Sayılı Yasanın Amacı**

İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere 3568 sayılı yasa ile YMM mesleği oluşturulmuş, meslek odaları ve odalar birliği kurulmuştur.

Yasanın birinci maddesindeki amaca bakıldığında, kanun koyucunun esas itibarıyla iki hususu hedeflediği anlaşılmaktadır.

-5-

1.Genel olarak işletmelerin faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun şekilde muhasebeye, oradan da finansal tablolara aktarılmasını sağlayıcı bir yapı oluşturulmasına katkıda bulunmak için tasdik normlarına, denetim standartlarına göre denetim yapmak,

2. Bunu sağlamak için YMM'lerin yüksek mesleki standartlarını belirleyip uygulamaktır.

Dolayısıyla, madde metninden de anlaşılacağı üzere nihai amaç olan işletmelerin gerçek durumlarının belgelere dayanarak mali tablolarına eksiksiz ve doğru bir şekilde intikalini denetlemek meslek standartları yoluyla gerçekleştirilecektir.

### *bb-Tasdiğin Tanımı*

Tasdik, işlemlerin mevzuat açısından geçerli belgelerden hareketle muhasebe ilke ve standartlarına göre defterlere, defter kayıtlarından finansal tablolara eksiksiz aktarılması sonucunda vergi matrahının doğruluğunun tasdik normları ve denetim standartlarına göre incelenmesinin, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak kapsama giren konunun mevzuata uygunluğunun, doğrulama testlerine tabi tutulduktan sonra, imza ve mühür kullanmak suretiyle tespitini ve rapora bağlanmasını ifade eder.

### *cc-Tasdikin Amacı*

3568 Sayılı Yasa'nın genel gerekçesinde açıklandığı gibi, tasdik görevinin yeminli mali müşavirlerce uygulanmaya başlanması, kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerini kolaylaştırmıştır. Gelir/kurumlar vergisi beyannamesini tasdik eden yeminli mali müşavirin sahip olduğu yüksek mesleki standardı, birikimi, özen ve titizliği içinde ve tarafsız olarak yapacağı bu çalışma sonucunda işletmelerdeki faaliyetler gözden geçirilmiş olacağından, vergi mevzuatı bakımından incelenmesi kolaylaşacaktır.

Tasdikin amacı Tasdik Yönetmeliği'nin 5. maddesi hükümlerine göre;

-Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve doğru şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,

-Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerinin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararını korumak.

-Vergi idaresi ile mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak” dır.

### *dd-Yeminli Mali Müşavirin Sorumluluğunun Tartışılması*

3568 sayılı yasa ile oluşturulan yeminli mali müşavirlik “mesleğini” icra eden yeminli mali müşavirlere kendilerinden beklenen görevlerle bağlantılı olarak sorumluluk da yüklenmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları işlerle ilgili sorumluluğun çerçevesi 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle çizilmiştir. Şöyle ki;

"Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.



Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikın doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikın doğru olmaması halinde, tasdikın kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdikın kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır."

YMM'nin sorumluluğun tanımlanması ve tespitine ilişkin olarak yapılan yorumlarda Maliye Bakanlığı bahse konu 12. maddenin 4.fıkrasında geçen "doğruluk" kelimesi odaklı yaklaşıma ağırlık vererek uygulamayı sürdürmektedir.

Maliye Bakanlığı, yeminli mali müşavirin sorumluluğunu tespit ederken adeta sonuçtan hareket etmektedir. İşletmelerin vergi incelemesine tabi tutulması sonucunda vergi müfettişlerince bir vergi kaybı tespit edilmişse, bu kayıptan dolayı ilgili beyannameyi tasdik eden YMM sorumlu sayılmaktadır. Öyle ki ortaya çıkan en ufak vergi kayıpları için dahi sorumluluk raporu yazılmakta ve YMM hakkında disiplin soruşturması başlatılması mekanizması harekete geçirilmektedir.

3568 sayılı Kanun'un genel amacını, 12'nci maddenin gerekçesini ve evrensel hukukun temel ilkelerini göz ardı ederek, tasdik raporu düzenleyen YMM'lerin kayba uğrayan ve ödenmeyen vergiden dolayı "mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar" ibaresinden hareketle vegi dairesince takibata tabi tutulması zorlama bir yorumdur. İdarenin bu yönde yorum yapmasının temel deneni sözü edilen maddedeki "Tasdikin doğruluğundan sorumludurlar" ibaresidir.

Oysaki 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesine birinci ve dördüncü paragrafında YMM'lerin gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdik işlemine ilişkin sorumluluğu yönünden birbirini tamamlayan farklı iki ölçüte "uygunluk ve doğruluk" kavramlarına yer verilmiştir. Şöyle ki;

Maddenin 1'inci paragrafında "Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri,muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler."

4'üncü paragrafında ise "Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikın doğruluğundan sorumludurlar."

Maddenin sadece (1) veya sadece (4)'üncü paragrafına göre yorum yapılması halinde düzenlemelerde yasada kullanılan ölçütlerden birinin gereksiz yere metinde yer aldığı anlamına gelir ki böyle bir yaklaşım parlamentonun abesle işigal ettiğini söylemek olur, kabul edilemez.

Birinci paragraftaki uygunluk denetimi ile dördüncü paragraftaki doğruluk denetimi bir birinden bağımsız şekilde yorumlanamayacağı gibi aralarında bir çelişki de bulunmamaktadır.

Yeminli mali müşavir işletmenin yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesine esas olan finansal tabloların yasalara göre hazırlanmış belgelere dayandırıldığını, bu belgelerdeki bilgilerin muhasebe standartlarına göre defterdeki ilgili hesaplarına kaydedildiğini, belge ve kayıtlara uygun olarak çıkarılan finansal tabloların denetim ve tasdik normlarına göre denetlendiğini bir takım doğrulama testleri uygulamak koşuluyla tasdik raporlarıyla teyit etmiş kabul edilir.

Yeminli mali müşavirler yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamelerindeki vergi matrahı ile bunlara bağlı finansal tabloların uygunluğunu onaylayabilmeleri için kanıt toplamak durumundadırlar. Yeminli mali müşavirler kanıt toplarken, kanıtların tasdik konusu ile ilgili görüş oluşturabilecek yeterlilik ve güvenilirlikte olmasına, hukuken geçerli sayılmasına ve aynı zamanda kanıtın kaynaklarının seçiminde de gereken özenin göstermesine dikkat etmektedirler. Toplanan bu kanıtlar yeminli mali müşavirin tasdik konusu ile ilgili değerlendirme yapmasını sağlamaktadır. Yeminli mali müşavir kanıtların güvenilir olması için, doğrulama testleri yaparlar.

Yeminli mali müşavirin denetimin her aşamasında düzenlediği çalışma kağıtları ile işletmelerin yönetici/sahiplerinden alacağı yazılı beyanlar ve diğer belgeler, denetimin kalitesinin ölçüsü olduğu gibi, yeminli mali müşavirin üstlenmiş olduğu denetim işini gereken özenle yapıp yapmadığının da kanıtı olmaktadır. Çalışma kağıtları, tasdik raporunun dayandığı yazılı en temel delillerdendir.

Tasdik nedeniyle denetim faaliyetini norm ve standartlara göre gerçekleştirip, tasdik raporu tanzim eden yeminli mali müşavir asgari olarak yapılması gerekenleri yapmış sayılmalıdır.

YMM'nin tasdik denetimi, kayıtlara intikal eden tüm belgelerin tamamının gerçek olduğunun kabulü anlamına gelmemektedir. Böyle bir denetim tarzı YMM'nin yasal yetkileri bakımından olanaksız olduğu gibi çalışma süresinin çok üstünde bir iş yükü anlamına da gelir. Kaldı ki tam anlamıyla doğruluk denetimi, tüm yasal yetkilerle donatılmış bulunan kamu denetçileri tarafından dahi yapılamamaktadır. Bir kamu denetçisinin denetiminden sonra aynı dönemin denetimini yapan başka denetçinin matrah farkı bulması halinde (kasdi bir hareket tespit edilmediği sürece) ilk denetçiye herhangi bir sorumluluk düşmemektedir, bu durum kamuda bir gelenektir. Bu geleneğin kamu niteliğinde hizmet gören ve yasal yetkileri sınırlı bulunan YMM'ye de tanınması hakkaniyet gereğidir.

Geçmiş uygulamalarda inceleme elemanları inceledikleri mükellefin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin tasdikini yapan yeminli mali müşavirin firma nezdindeki çalışmalarını değerlendirilmeye tabi tutmak için YMM ile hiç irtibat kurulmaksızın sorumluluk raporu düzenlenmekte idi.

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesine eklenen 5 inci fıkra ( 11.09.2014 tarih ve 29116 mük. sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan [6552 sayılı Kanunun 107'nci maddesiyle](#) eklenen ve yayımı tarihinde yürürlüğe giren fıkra ) ile yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilmesi ön görülmüştür. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenecektir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılacaktır.

Bu düzenleme YMM'nin sorumluluğuna Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımında şekli bir iyileştirme getirmiştir. Ancak mükellefin, miktarı ne olursa olsun kaybına neden olduğu vergiden dolayı tasdik raporu düzenleyen YMM'nin de sorumlu tutulması konusunda herhangi bir olumlu yaklaşım gelişmiş değildir.

Yeminli mali müşavir işletmenin yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesine esas olan finansal tabloların yasalara göre hazırlanmış belgelere dayandırıldığını, bu belgelerdeki bilgilerin muhasebe standartlarına göre defterdeki ilgili hesaplarına doğru kaydedildiğini, bu belge ve kayıtlara dayanılarak çıkarılan finansal tabloların tasdik normlarına ve denetim standartlarına göre denetlendiğini bir takım doğrulama testleri uygulamak koşuluyla tasdik raporuyla teyit etmiş olmakla beraber bu teyidin doğru olmadığını öne süren inceleme elemanın, meslek mensubunun kasıt ya da ihmali kanıtlamak zorundadır. Aksi halde sorumluluk söz konusu olmamalıdır.

YMM sorumluluğunun mutlak olmadığı, yapılacak incelemeden sonra YMM'nin sorumlu tutulmasını gerektiren bir durumun tespit edilmemesinin de mümkün olduğu anlamına gelir. Bu yaklaşım yasanın meslek mensuplarından beklentisi ile de uyumludur.

İstanbul YMM Odası tasdik normlarının, denetim standartlarının oluşturulması gereğinin, sorumluluğunun saptanmasında önem taşıdığı düşüncesindedir.

## **2- YMM'ler için Tasdik Normları ve Denetim Standartları Hazırlanıp Uygulanması Zorunlu Hale Getirilmelidir**

Yukarıda yapılan açıklamalardan ortaya çıkan sonuç, kanun koyucunun ve kamunun yasa uygulamasından beklenen sonuçları alabilmesi, yeminli mali müşavirlerin görevlerini bu kapsamda gerçekleştirebilmeleri ve sorumluluklarının objektif ölçüler içerisinde ve somut olarak ortaya konulabilmesi için, yasada amaç edinilen yüksek mesleki standartların oluşturulması gerekmekte olduğudur. Meslek standartları, mesleğin icrası için yeterli ve uygun özellikler taşıyan meslek mensupları eli ile yasada belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesine yönelik kurallar ve tanımlamalar bütünü olarak nitelendirilebileceğine göre, tasdik normları ve denetim standartları oluşturulması da yasanın amaçları arasında yer almaktadır.

Bu sayededir ki, meslek mensupları mesleklerini icra ederken, yasadan aldıkları görevleri kendinden beklenen şekil ve içerikte yerine getirmiş olacağı gibi mesleki açıdan da kendilerini güvence altına alacaklardır. Yukarıda özetlenen nedenlerle, Odamız tarafından kurulan komisyon, madde başlıkları aşağıda belirtilen konularda çalışmalar yapılmaktadır.

-Tasdik denetimlerinde, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan hesapların denetimi için gerekli işlemler ve denetim aralıkları ile örnekleme yöntemleri,

-Tasdik işlemlerinde karşıt incelemenin kapsamı ve sınırları,

-Yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tespiti.

### *aa-Tasdik Sorumluluğunun Yasal Sınırları*

Yeminli mali müşavirler, "Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında

güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en alt düzeye indirebilmek için” çaba göstermişlerdir. Bir çok konuda rapor düzenlemiş ve Mali İdarenin yükünü hafifletmişlerdir.

Yasa ile getirilen düzenleme, Yasanın genel gerekçesinde açıklandığı ve özellikle de yeminli mali müşavirlerin üstlendikleri “kamu hizmeti” niteliğindeki görevi nedeniyle Türkiye'nin özgün koşullarına uygun bir model olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla diğer ülke düzenlemelerinden farklılıkları vardır. Tüm bunlara rağmen mesleki kuralların tamamen yerleşmesi, tasdik normlarına ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim faaliyetinin yürütülmesi için ; kanun kapsamındaki mesleki faaliyet ve uygulamaların Maliye Bakanlığı'nca meslek mensupları, Odalar ve Birlik tarafından aynen yürütülmesi yanında, ilgili mevzuattaki boşlukların da uygulamalar neticesinde oluşan ya da oluşacak norm ve standartlarla desteklenmesiyle mümkün olacaktır.

Bize göre önce yasal düzenlemeleri yaparak faaliyete geçen gelişmiş ülkelerdeki meslek mensupları da mesleki kuralları, standartları, meslek etiğini oluştururken uzun yıllar çaba harcamışlardır. Hatta etik değerlerin çok önemli bir bölümü ise yargı içtihatları ile oluşmuştur.

Ülkemizde de kısa sayılacak süre içerisinde yargı içtihatları sonucu “meslek hukuku” oluşması doğrultusunda önemli adımlar atılmıştır.

Bu oluşumu iki ayrı kategoride incelemekte yarar vardır.

Mükellefle YMM'yi vergi karşısında müştereken sorumlu tutan uygulamaya karşı açılan davalarda verilen yargı kararları bakımından:

Örnekleme gerekir ise; Geçmişteki uygulamalarda gelir/kurumlar vergisi kaybına neden olan mükellefin vergi/ceza ve zamları için o yılki beyannamelerini tasdik ederek rapor düzenleyen YMM'ler de sorumlu tutulmuş ve Danıştay kararları ışığında farklı yöntemler izlenmiştir.

-Bazı uygulamalarda vergi dairesince mükellef takibe alınmadan önce YMM'lere ödeme emri gönderilmiş ise Danıştay bu ödeme emirlerini, takibata önce mükelleften başlanacağı, takipten sonra tahsil edilememesi halinde geçerli olacağı gerekçesiyle iptal etmiştir.

-Bazı hallerde idare YMM'ye mükellefle beraber vergi tarh etmiş ve ceza salmıştır. Bu işlemler de Danıştay tarafından "YMM'lerin sorumluluğu vergi kesinleştikten sonra ödeme safhasında söz konusu olacağı gerekçesiyle iptal edilmiştir.

-Maliye mükellefi takibe alıp tahsil edememesi sonucunda YMM'ye ödeme emri gönderdiği durumlarda ise YMM adına bir tarhiyat yapılmadan ödeme emri düzenlenemeyeceği yönünde Danıştay'ca kararlar verilmiştir.

Bu kararlar çelişiyor gibi görünmekte ise de Danıştay, 3568 sayılı Yasa'daki YMM'ler için düzenlenen vergiden sorumlu tutulmaya ilişkin hükmün yapılan işe uygun hukuki bir kavram olmadığına bilincinde olarak ve vergi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefin bu işlerine taraf olmayan meslek erbabının sorumlu tutulmasını hakkaniyete uymadığı yönündeki güçlü kanaatini belirtmiş olmaktadır.

*bb-Disiplin Hukuku ve YMM*

Odalardaki disiplin kurullarının ve TÜRMOB Disiplin Kurulu'nun yargısal denetimden

den geçen kararları, meslek standartlarının oluşması ile yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının belirlenmesinde önemli kaynaktır.

Disiplin kurullarında yapılan kovuşturmaların önemli bölümü; denetim faaliyetini yapan ve rapor tanzim eden meslek mensubunun, bu faaliyetini ne kadar dikkatli ve özenli yaptığının araştırılmasından ibarettir. Yeminli mali müşavirler, yapmış oldukları denetim faaliyeti ile ilgili olarak sorumluluktan kurtulabilmeleri, tasdik normlarına, denetim standartlarına, mevzuat kurallarına uygun hareket ettiklerini kanıtlamalarına bağlıdır.

Meslek mensubu, kendisini, yapmış olduğu denetim faaliyetleri sürecinde ve faaliyetinin her safhasında elde ettiği kanıtlarla ispat edecektir. İşte bu kanıtları içeren bilgi ve belgeler, meslek mensubunun denetim ve tasdik faaliyetini yürütürken, gerekli mesleki özeni gösterip göstermediğini ispat edici deliller olacaktır.

YMM tasdike yönelik denetim çalışmalarında mesleğini özenle yaptığı ve mesleki şüpheciliğini kullanarak saptayabileceği kasti işlemlerin ötesinde kendisinden olağan dışı performans göstermesi beklenmemelidir.

### **3-YMM'nin Mevzuatı Yorum Farkından Doğan Sorumluluğunun Çerçevesi Çizilmelidir**

YMM'lerin tasdik işini yaparken karşılaştıkları sorunlardan biri de mevzuatı yorumlarken Maliye Bakanlığı'nın yorumlarıyla çelişmesinin yarattığı sonuçlardır. Hukuk metinlerinin farklı yorumlanmasının çok doğal olduğunun en iyi göstergesi uygulayıcıların veya uygulamaya muhatap olanların yargı yoluyla haklılığını savunabilmeleri ve lehlerine mahkemelerden karar alabilmeleridir. Vergi hukukunda mevzuat yorumlanırken mevcut hiyerarşideki sıraya uyularak sonuca varılır. Örneğin bir yasanın, uygulayıcı kurum tarafından çıkarılan yönetmeliğe aykırılığı öne sürülemez. Üst normun alt norma uygunluğu/aykırılığı değil alt normun üst norma uygunluğu veya aykırılığı sorgulanabilir. Normlar birbirlerine olan üstünlüklerine göre sıralanırsa;

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (taraf ülkeler bakımından)

Anayasa,

Yasa, yasa hükmünde kararname,

Tüzük,

Yönetmelik,

Genel Tebliğ vb,

Bilimsel içtihatlar,

Yargı içtihatları.

Pozitif hukukun bu hiyerarşik yapısı içinde YMM, yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesini tasdik ederken göz önünde tutacağı mevzuatı lafzı ve ruhu ile yorumlayabilmeli ve bundan dolayı sorumlu tutulmamalıdır.

3568 sayılı Yasada öngörülen sorumluluğun vergi yasalarımızda yer alan sorumluluk anlayışına benzetilerek yorumlanması olanaksızdır. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli

işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik olup bu bir disiplin sorumluluğudur. KDV Kanunu'nda, GVK'da, VUK'da, 6183 sayılı Kanun'da öngörülen müşterek müteselsil sorumluluk vergi doğuran olayın ortaya çıkışında taraf olanlara getirilmiş olan bir sorumluluktur. YMM'ler için getirilen sorumluluğun ise dünyada emsali yoktur ve uygulanabilir değildir.

Esasen, diğer ülke uygulamaları ve 3568 Sayılı Yasanın getiriliş amacında da Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun sınırları; "tarafsızlık, dürüstlük, iyi niyet, üstün bilgi ve uzmanlık ile ihmal ve kusura yol açmayacak şekilde işine gereken özen ve dikkat gösterilerek yapılması" olarak sınırlandırılmıştır.

Yönetmelik ve tebliğlerle genişletilen, Yasanın genel gerekçesinde ve Yasa'da yer almayan yeminli mali müşavirlerin denetimlerinin niteliği, yetki ve sorumlulukları yasal düzenlemeye dayandırılmalı, meslek kusuru tanımlanmalı ve yeminli mali müşavirin sorumluluğu; kusura dayalı disiplin sorumluluğu olarak açıkça düzenlenmelidir.

YMM, mükellefin VUK'nun 359'uncu maddesine göre işlediği suça yardımcı olması halinde vergi ve cezaya muhatap olması söz konusu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinde "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmünden de anlaşılacağı gibi yasalar ne denli açık yazılırsa yazılsın uygulayıcıları tarafından yoruma tabi tutulmaktadır.

YMM işletme ile yaptığı yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdikine ilişkin sözleşmesine göre düzenleyeceği tasdik raporunda işletmenin kayıtlara dayanak olarak hazırladığı finansal tablolardaki karın vergi mevzuatına uygun olduğu sonucuna varırken yoruma açık konularda aşağıdaki gibi hareket edebileceklerdir.

- YMM tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde açıkça kanuna aykırı düzenlemeler olduğu görüşünde ise tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlerdeki görüşlere göre hareket etmek zorunda olmayıp konu ile ilgili yorumunu raporunda açıkça belirtmelidir.

- Yasaların yorumunda uygulayıcı ile yargı arasında görüş farklılıkları varsa YMM bu görüşlerden herhangi birine uygun olarak hareket edebilmelidir.

- Mevzuatta açıklık yoksa YMM yapacağı yorumdan dolayı hiç bir sorumluluk altına girmemelidir. Ancak yaptığı yorumun dayanaklarını çalışma kağıtlarında açıkça belirtmelidir. Ayrıca bu gibi durumlarda YMM işletme yönetici/sahiplerinin uygun görüş yazısını almak zorunda olmalıdır.

- YMM'nin yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesini tasdik sözleşmesi yaptığı işletme için yazacağı raporda başkalarına verilen özgelelerdeki görüşlere uyup uymamakta bağımsız sayılmalı bu karardan dolayı sorumlu tutulamamalıdır.

- Yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesini tasdik yaptıran işletmenin vergi matrahını etkileyecek bir konuda Gelir İdaresinden aldığı özgelgeyi dikkate alarak tasdik raporunu yazan YMM bu nedenle herhangi bir nedenle sorumlu olmamalıdır.

Kayıt dışılığın bazı kesimlerce ekonominin gereği, gelişim için zorunlu bir unsur olarak görüldüğü ve adeta savunulduğu bir ortamda, mevcut kayıtlardan hareketle, mesleki bilgi, tecrübe ve sezgi ışığında görevlerini yerine getirmeye ve bu çerçevede asgari, objektif çalışma standartları oluşturmaya çalışan yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tespitinde somut kriterler kullanılmalıdır. Bunun için tasdik normlarının ve denetim standartlarının oluşturulmasının, kamunun meslekten beklediği faydanın sağlanması, mesleğin geleceği ve meslek mensuplarının sağlıklı ve verimli hizmet verebilmesi açılarından zorunlu olduğunu düşünmekteyiz.

#### **4-Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Tasdik ve Denetim Raporun Bağlanması Uygulaması Kademeli Olarak Zorunlu Hale Getirilmelidir**

İlgili kişi ve kurumlar yeminli mali müşavirin yıllık gelir/kurumlar vergisi beyanname tasdikine verecekleri önem bakımından tamamen serbest bırakılmışlardır. Tasdik ancak ilgililerin talebi üzerine yapılmaktadır. 20018 yılına kadar (2018 yılı dahil) elde mevcut istatistiklere göre hiç bir zorunluluğu olmadığı halde yaklaşık 30.000 mükellef yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesindeki vergi matrahının tasdikini YMM'den istemektedir. Bu firmalardaki belge ve kayıt düzeninin mevzuata uygunluğunda ortaya çıkan düzeltilmeler dikkat çekecek derecede önemlidir. 28 yıllık uygulamanın sonunda görülmüştür ki YMM'lerin işletmelerin yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdiki nedeniyle bu işletmelerde kayıt dışı işlemleri, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı asgariye inmiş durumdadır. Bu nedendir ki belli büyüklükteki gelir/kurumlar vergisi mükellefleri için yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin YMM'ler tarafından tasdikinin zorunlu hale getirilmesinde kamu yararının bulunduğu açıktır.

Bu nedendir ki Maliye Bakanlığı'nın tasdik zorunluluğu getirdiği mükelleflere bazı avantajlar tanınması idare ile mükellef arasındaki güvenin ve olumlu bakış açılarının gelişmesine yardımcı olacaktır.

#### **5-Kolay ve Uygulanabilir Adil Bir Vergi Sisteminin Kurulması İçin YMM'lerden Yararlanılmalıdır**

Ülkemizde Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtildiği gibi adil bir vergi sistemi kurulabilmiş değildir. Bunun nedenini mevcut yasalarda aramak tek başına yeterli değildir. Uygulamada İdarenin mükellefleri her hal ve koşulda vergi kaçıran kimseler olarak gördüğü, mükelleflerin ise İdarenin cezalandırmak amacıyla yasaları zorladığı yönünde bir algı oluşmuştur. Bu algının tamamen gerçek dışı olduğu söylenemez. Bu gün ülkemizde %30'a yakın kayıt dışı işlemlerin varlığı idarenin mükellef nezdindeki şüphesini doğrulamakta, yapılan incelemeler sonucu düzenlenen vergi raporlarının yargıda idare aleyhine sonuçlanması ise mükelleflerin düşüncesini haklı göstermektedir. Bu denklemde hata nerededir. Hata kayıp kaçığın büyük kısmının mükellefiyet kaydı olmayan kişilerden kaynaklandığı, kayıt altındaki mükellefleri inceleme yönünde tecrübesi bulunan denetim elemanlarının kayıt dışılığa yönelik inceleme tekniklerini geliştirmemiş olmaları küresteki kazlar benzetmesini gerçeğe dönüştürmüştür. Özel sektörü çok iyi tanıyan YMM'lerin Maliye İdaresi ile mükellef arasında bir köprü kurması mümkün olabilecektir. İyi bir vergi sisteminin kurulabilmesi mükellefle idare arasındaki gerilimi azaltmak ve belli bir süre mükellefleri inceleyerek cezalandırmaya tabi tutmaksızın eğitici ve yapıcı yöntemler geliştirmekle mümkün olacaktır.

## **6-3568 Sayılı Kanun 28 Yıllık Uygulama Işığında Değişikliğe Tabi Tutulmalıdır**

1989 yılında yasallaşan meslek kanunu zaman zaman bazı değişikliklere uğramış olmakla beraber bazı maddelerinin yenilenmeye gereksinim vardır.

TK'na göre ticari işletmelerin finansal tablolarının denetimi 3568 sayılı meslek kanunumuza göre yetki almış serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılmaktadır. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre bu kanun hükümlerine tabi işletmelerin mali tablolarının denetimi, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre bankaların mali tablolarının denetimi, 5684 sayılı Sigortacılık Kanuna göre Sigorta ve Reasürans ile emeklilik şirketlerinin mali tablolarının denetimi bağımsız denetçi kişi veya kurumlar tarafından yapılacak olup bu kişi ve kurumların kimlerden olacağı 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın ikinci maddesine göre;

"Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler, veya onlar tarafından kurulan bağımsız denetim kuruluşları görevlendirilebileceklerdir."

Ülkemizde ticari işletmelerin denetimini öngören yukarıda saydığımız yasalar bu işleri 3568 sayılı yasada ruhsat almış kişilere yaptırmak zorundadırlar. Bu nedenle meslek kanunumuzun 2'nci maddesi yenden düzenlenmeli ve meslek mensuplarının ihtisas alanları sayılmalıdır. Ayrıca çeşitli alanlarda denetim yapan meslek mensuplarının disiplin soruşturması TÜRMOB'un yetkili kurulları tarafından yapılmalıdır. Denetim yaptıracak kurumlar kendi kanunlarında yer verecekleri değişik disiplin cezaları olabilir. Ancak bunun disiplin uygulamasını TÜRMOB yapmalıdır. Her meslek mensubunun meslek sicili tek merkezde bulunmalıdır.

### **7-Diğer Öneriler**

#### ***a-Bakanlık Elemanları Tarafından Düzenlenecek Sorumluluk Raporunun Disipline Sevki İçin Bir Komisyon Oluşturulmalı ve Komisyonunda YMM'ler de Yer Almalıdır***

Maliye Bakanlığı tarafından bir YMM hakkında düzenlenen sorumluluk raporunun disipline sevk edilmesi için merkezde bir komisyon oluşturulmalı ve bu komisyonunda YMM'ler de yer almalıdır.

#### ***b- Mükellef Nezdinde Saptanan Küçük matrah Farkları İçin İdare YMM Sorumluluk Raporu Düzenlenmemelidir***

Bakanlık elemanlarının incelemelerde buldukları küçük rakamlar nedeniyle YMM'ler hakkında sorumluluk raporu yazmamalıdır. Rakamın küçüklüğü işletmenin büyüklüğüne göre belirlenmelidir (% ile) Bu konuda denetim norm ve standartlarına bir ölçü getirilebilir.

#### ***c-Yıllık Gelir, Kurumlar Vergisi Beyannamelerini YMM'lere Tasdik Ettiren Mükelleflere İncelemelerde Öncelik Verilmemelidir***

Örneğin yıllık beyannamelerini YMM'lere tasdik ettiren mükelleflere, Bakanlıkça yapılan risk analizlerinde avantaj sağlanmalıdır.



#### ***d- KDV İadelerinin Hızlandırılması İçin YMM'lerin Performansı Değerlemelidir***

KDV iadelerinin hızlandırılması için her YMM'nin performansına göre iadenin belli bir miktarı, rapor verildiği hafta içinde mükellefe iade edilebilmelidir. Bunu bir örnekle açıklayabiliriz.

Örnek: YMM(Z) mükellef (A)'nın aylık KDV iadelerini sağlamak için rapor düzenleyip vergi dairesine vermektedir. Vergi dairesi kendindeki bilgilere göre YMM'nin raporunda bazı düzeltmeler yaptırmaktadır. Örneğin 100 birim iadeyi ön gören raporun 10 birimini sorgulayan idare sonuçta bu iadenin 8 birimini kabul etmemiş, 92 birimini mükellefe iade etmiş olsun. Bu rapor itibarıyla YMM'nin performansı 92 kabul edilerek bunun belli bir miktarı daha örneğin 10 TL'si indirilecek 82 birim mükellefe raporun verildiği hafta içinde iade edilecektir. Kalan 18 birim sonuca göre işleme tabi tutulacaktır. Doğal olarak performans değerlendirmesi belli sayıda raporların ortalaması alınarak yapıldığı takdirde daha doğru bir sonuca ulaşılacaktır. Her ilave raporun sonucu bir dahaki değerlendirmenin hesabında ortalamaya katılmalıdır. Bu yöntem mükellefi rahatlatacağı gibi YMM'nin işini daha iyi yapmasını teşvik edecektir.

